

Grünberger

# IFRS 2018

Ein systematischer Praxis-Leitfaden

15. Auflage



# IFRS 2018

Ein systematischer Praxis-Leitfaden  
Stand: 01. 10. 2017

Von  
Dr. David Grünberger, CPA

15., neu bearbeitete Auflage

*Der Autor gibt seine persönliche Meinung wieder.*

ISBN 978-3-482-64275-3

eISBN 978-3-482-00771-2

15., neu bearbeitete Auflage 2018

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2002

[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: Stückle Druck und Verlag, Ettenheim

# VORWORT

Beratern, Prüfern, Mitarbeitern im Rechnungswesen und Controlling sowie Bilanzanalysten werden zunehmend profunde Kenntnisse der IFRS auf aktuellstem Stand abverlangt. Überholte oder unvollständige Fachkenntnisse sind seit der Einführung des IFRS-Enforcements ein Risikofaktor. Den gestiegenen Anforderungen steht eine ständige Fortentwicklung der IFRS entgegen.

Dieser Leitfaden ist auf die wesentlichen, in der Praxis erforderlichen Kenntnisse konzentriert. Er soll einen einfachen Zugang bieten und die komplizierte Interaktion zwischen den Standards verdeutlichen, die beim Lesen der Standards unverständlich bleibt. Bei der Schwerpunktsetzung habe ich komplexere und konzeptionell anspruchsvollere Themen stärker betont (z. B. bei Finanzinstrumenten oder bei der Konsolidierung).

Die Neuauflage wurde in weiten Teilen überarbeitet und berücksichtigt die neuesten Änderungen:

- ▶ IFRS 17 Versicherungsverträge
- ▶ Änderungen von IFRS 12 bei Angaben bei Unternehmensanteilen
- ▶ Änderung von IAS 28 zu Befreiungen von der Equity Methode
- ▶ Änderungen zu IAS 40 (Anforderung an die Klassifikation von Investmentimmobilien)
- ▶ IFRIC 23 zur Unsicherheit bei Ertragssteuern
- ▶ IFRIC 22 zur Fremdwährungsumrechnung

Zahlreiche Fallbeispiele erleichtern das Verständnis. Die Ausführungen stellen meine persönliche Meinung dar, sind aus didaktischen Gründen mitunter vereinfacht und können die notwendige Recherche kritischer Auslegungsfragen nicht ersetzen. Alternativ dazu können sich Unternehmen aber auch an die Finanzmarktaufsicht im Rahmen des kostenfreien **Pre-Clearance** wenden.

Für Verbesserungsvorschläge oder inhaltliche Fehlerhinweise bin ich dankbar (E-Mail: [david.gruenberger@fma.gv.at](mailto:david.gruenberger@fma.gv.at)).

Wien, im September 2017

*David Grünberger*



# INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Verzeichnis der Standards	XVII
Abbildungsverzeichnis	XIX
Tabellenverzeichnis	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
Websites	XXV

## **I. Rechtlicher Rahmen der internationalen Rechnungslegung** **1**

---

1.	Entstehung und Aufbau der IFRS	1
2.	Verpflichtende Anwendung der IFRS in der EU	4
2.1	Überblick	4
2.2	Emittenten mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet	5
2.3	Emittenten mit Sitz im Drittland	8
2.4	Prospektrechtliche Anwendungspflicht der IFRS	10
2.4.1.	Allgemeines	10
2.4.2.	Prospektpflicht und Inhalte	10
2.4.3.	Historische Finanzinformationen	12
2.4.4.	Zwischenberichterstattung im Prospekt	14
3.	Europäischer „ <i>Endorsement Mechanism</i> “	14
3.1.	Komitologieverfahren	14
3.2.	Auslegungsfragen in der EU	18
3.3.	IFRS im Einzelabschluss und IFRS für SME	19
4.	IFRS-Enforcement und Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfung	22
5.	US-GAAP und Konvergenz mit den IFRS	24
5.1.	Anwendbarkeit und Aufbau der US-GAAP	24
5.2.	Anerkennung der IFRS durch die SEC	25
5.3.	Sarbanes-Oxley Act	26
6.	Grundsätze des IFRS-Abschlusses	27
6.1.	Ziel und Aufbau	27
6.2.	Rechnungslegungsgrundsätze	29
6.3.	Fair Value Accounting	33
6.4.	Branchenbezogene Regelungen	34

## **II. Immaterielle Vermögenswerte (*Intangible Assets*)** **37**

---

1.	Identifizierung und erstmalige Erfassung	37
2.	Folgebewertung	39

3.	Forschungs- und Entwicklungskosten	42
4.	Gründungs- und Erweiterungskosten	44
<b>III.</b>	<b>Sachanlagevermögen (<i>Property, Plant and Equipment</i>)</b>	<b>45</b>
1.	Anschaffungs- und Herstellungskosten	45
2.	Finanzierungskosten (IAS 23)	47
3.	Tauschvorgänge von Anlagen ( <i>Non-Monetary Exchange</i> )	51
4.	Planmäßige Abschreibung	51
5.	Neubewertungsmodell	53
6.	Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien (IAS 40)	55
7.	Exploration und Evaluierung mineralischer Ressourcen (IFRS 6)	58
<b>IV.</b>	<b>Leasing (IFRS 16)</b>	<b>61</b>
1.	Grundsätze	61
2.	Für Leasinggeber und Leasingnehmer geltende Definitionen	61
3.	Bilanzierung beim Leasingnehmer	64
3.1.	Allgemeines zur Bewertung	64
3.2.	Vereinfachungen	67
3.3.	Fallbeispiel	68
3.4.	Darstellung und Anhang	71
4.	Bilanzierung beim Leasinggeber	72
4.1.	Allgemeines	72
4.2.	Operating Lease	73
4.3.	Direktes Finanzierungsleasing	74
4.4.	Besonderheiten für das Hersteller- oder Händlerleasing	76
4.5.	Subleasing	78
5.	Sale and Leaseback	78
<b>V.</b>	<b>Werthaltigkeitstest (<i>Impairment Test</i>)</b>	<b>81</b>
1.	Anhaltspunkte für eine Wertminderung ( <i>Trigger Events</i> )	81
2.	Umfang der Wertminderung	82
3.	Wertaufholung	84
4.	Test von Cash Generating Units	85
5.	Wertminderung bei Cash Generating Units	90
6.	Zur Veräußerung oder Ausschüttung stehende langfristige Vermögenswerte (IFRS 5)	93

<b>VI. Vorräte (<i>Inventories</i>) und Umsatzrealisierung</b>	<b>99</b>
1. Allgemeines	99
2. Vorräte	99
2.1. Definition von Vorräten	99
2.2. Anschaffungs- und Herstellungskosten	100
2.3. Nettoveräußerungswert	101
3. Landwirtschaft (IAS 41)	103
4. Grundsätze der Umsatzrealisierung (IFRS 15)	104
4.1. Anwendungsbereich und Grundkonzept	104
4.2. Identifikation des Vertrages und der Leistungsverpflichtungen	106
4.3. Bestimmung des Transaktionspreises	107
4.4. Aufteilung des Transaktionspreises	109
4.5. Umsatz nach Leistungserfüllung	110
4.6. Forderung und vertragliche Vermögenswerte und Schulden	112
4.7. Kostenabgrenzung für die Erlangung und Erfüllung des Auftrags	113
5. Umsatzrealisierung bei bestimmten Geschäften (IFRS 15)	114
5.1. Fertigungs- und Dienstleistungsaufträge (IFRS 15)	114
5.2. Garantien und Verkauf mit Rückgaberecht	119
5.3. Vertragsbündel und Pensionsgeschäfte	120
5.4. Kommissionsgeschäfte und Vermittlungsleistungen	120
5.5. Lizenzen	121
5.6. Kundenbindungsprogramme	122
6. Zuwendungen der öffentlichen Hand (IAS 20)	123
<b>VII. Beteiligungen (IAS 28, IFRS 11 und 12)</b>	<b>125</b>
1. Allgemeines	125
2. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen (IAS 28)	126
2.1. Maßgeblicher Einfluss	126
2.2. Die Equity-Methode	127
2.3. Einheitliche Bewertung und Zwischenergebniseliminierung	131
2.4. Verlufterfassung	133
3. Joint Ventures und gemeinschaftliche Tätigkeiten (IFRS 11)	134
3.1. Gemeinschaftliche Kontrolle	134
3.2. Begriff des Joint Ventures und gemeinschaftlicher Tätigkeiten	135
3.3. Bilanzierung von Beteiligungen an Joint Ventures	136
3.4. Bilanzierung gemeinschaftlicher Tätigkeiten	136
4. Anhangangaben zu Beteiligungen (IFRS 12)	139
4.1. Allgemeines	139
4.2. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Joint Ventures und gemeinschaftlichen Tätigkeiten	140
4.3. Engagements in strukturierten Gesellschaften	141
5. Nach IFRS 5 zur Veräußerung stehende Beteiligungen	142

<b>VIII. Finanzielle Vermögenswerte (<i>Financial Assets</i>)</b>	<b>143</b>
<hr/>	
1. Begriff des Finanzinstruments	143
2. Definition finanzieller Vermögenswerte	144
3. Erfassung und Klassifikation finanzieller Vermögenswerte	145
3.1. Ersterfassung	145
3.2. Folgebewertung	146
3.3. Fair Value-Option	148
3.4. Umwidmungen	150
4. Bewertung von Schuldinstrumenten	151
4.1. Klassifikation von Schuldinstrumenten auf der Aktivseite	151
4.1.1. Zahlungen des Nennwerts und von Zinsen (SPPI)	151
4.1.2. Auf Vereinnahmung gerichtetes Geschäftsmodell	153
4.1.3. Auf Veräußerung gerichtetes Geschäftsmodell	154
4.1.4. Unbestimmtes Geschäftsmodell	154
4.2. Übersicht über die Bewertung von Schuldinstrumenten	155
4.3. Effektivzinsmethode	155
4.4. Zinsabgrenzung bei Fair Value-Bewertung	157
4.5. Wechselkursumrechnung	159
5. Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten	162
5.1. Überblick	162
5.2. Bewertung über das OCI	163
5.3. Dividenden und Wechselkurse	165
5.4. Ausnahme von der OCI-Bewertung: Handelsbestand	166
5.5. Bewertungserleichterung für Eigenkapitalinstrumente ohne Marktpreis	167
6. Erfassung und Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte	168
6.1. Erfassungsbestimmungen	168
6.2. Ausbuchungsbestimmungen	168
6.3. Trade-/Settlement Date Accounting	174
<b>IX. Erwartete Kreditverluste (<i>Expected Credit Losses</i>)</b>	<b>177</b>
<hr/>	
1. Allgemeines	177
1.1. Anwendungsbereich	177
1.2. Der 3-Stadien (3S)-Ansatz	178
1.3. Bewertung im Stadium 1	180
1.4. Übergang ins Stadium 2	182
1.5. Optionale Befreiung vom Übergang ins Stadium 2	184
1.6. Übergang ins Stadium 3, Ausbuchung und Sanierung	185
1.7. Vereinfachungen für Liefer-, Leistungs- und Leasingforderungen	187
1.8. Zum Fair Value über das OCI bewertete Schuldinstrumente	188

2.	Rechnerische Grundlagen der Ermittlung erwarteter Verluste	190
2.1.	Allgemeines	190
2.2.	Lebenslanger Verlust	192
2.3.	Kreditsicherheiten	193
2.4.	Verlustermittlung auf Portfoliobasis	194
3.	Finanzgarantien und Kreditzusagen	196
3.1.	Finanzgarantien	196
3.2.	Kreditzusagen	198

---

## **X. Schulden (*Liabilities*)** **201**

---

1.	Übersicht und Definition von Schulden und finanziellen Verbindlichkeiten	201
2.	Zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete finanzielle Verbindlichkeiten	202
3.	Zum Fair Value bewertete finanzielle Verbindlichkeiten	203
3.1.	Allgemeines	203
3.2.	Die Fair Value-Option für finanzielle Verbindlichkeiten	205
3.3.	Bilanzierung bonitätsbedingter Gewinne und Verluste	206
3.4.	Praxisfragen bei der Bilanzierung bonitätsbedingter Gewinne	208
4.	Erfassung und Ausbuchung finanzieller Schulden	211
5.	Abgrenzung von finanziellen Schulden und Eigenkapital	212
6.	Sonderregelung für Personengesellschaften und Genossenschaften	217
7.	Zusammengesetzte Finanzinstrumente ( <i>Compound Instruments</i> )	219
8.	Rückstellungen (IAS 37)	222
8.1.	Allgemeines	222
8.2.	Ungewissheit hinsichtlich der Fälligkeit	224
8.3.	Ungewissheit hinsichtlich der Höhe	225
8.4.	Drohverlustrückstellungen	226
8.5.	Restrukturierungsrückstellungen	227
8.6.	Verpflichtungen aus Abgaben ( <i>Levies</i> )	228
9.	Versicherungsverträge (IFRS 17)	229
9.1.	Allgemeines	229
9.2.	Anwendungsbereich	229
9.3.	Grundfunktion des Bausteinansatzes	230
9.4.	Vorgehensweise bei der Bewertung und Sonderfragen	238

---

## **XI. Eigenkapital (*Equity*)** **241**

---

1.	Allgemeines	241
2.	Aktienausgabe und Kapitalerhöhung	242
3.	Eigene Aktien und Kapitalherabsetzung	244
4.	Aktienbasierte Vergütungen (IFRS 2)	245

4.1.	Allgemeines	245
4.2.	Maßgebliche Zeiträume und Wertbegriffe	247
4.3.	Bilanzierung von Mitarbeiterbeteiligungen	249
4.4.	Exkurs: Erfüllung durch Aktien übergeordneter Unternehmen	251
5.	Ergebnis je Aktie (IAS 33)	252
5.1.	Ergebnis je Aktie (basic earnings per share)	253
5.2.	Verwässertes Ergebnis je Aktie ( <i>diluted earnings per share</i> )	254
6.	Pflichtangaben zum Kapital	257
<b>XII.</b>	<b>Derivate und Sicherungsgeschäfte (<i>Hedge Accounting</i>)</b>	<b>259</b>
1.	Bilanzierung von Derivaten	259
1.1.	Allgemeines	259
1.2.	Definition eines Derivats	259
1.3.	Bewertung	261
1.4.	Eingebettete Derivate	261
2.	Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen ( <i>Hedge Accounting</i> )	264
2.1.	Allgemeines	264
2.2.	Zulässige Grund- und Sicherungsinstrumente	265
2.3.	Designation und Effektivität	267
2.4.	Messung der Effektivität	269
2.5.	Bilanzieller Ausweis	270
3.	Fair Value Hedge	271
3.1.	Allgemeines	271
3.2.	Fallbeispiele zum Fair Value Hedge von Vorräten	273
4.	Cashflow Hedge	276
4.1.	Allgemeines	276
4.2.	Erfassung des Cashflow Hedge	277
4.3.	Beendigung des Cashflow Hedge	281
4.4.	Cashflow Hedge gruppeninterner Transaktionen	283
5.	Fortführungspflicht und Anpassung ( <i>Rebalancing</i> )	284
5.1.	Fortführungspflicht	284
5.2.	Anpassung der Hedge Ratio	284
6.	Sonderwahlrechte für Optionen, Termingeschäfte und Kreditderivate	286
6.1.	Optionen und Termingeschäfte	286
6.2.	Fair Value-Option bei Kreditderivaten	288
7.	Dynamische Sicherung von Gruppen an Grundgeschäften	289
7.1.	Überblick	289
7.2.	Bildung von Brutto- und Nettopositionen	290
7.3.	Absicherung von Schichten in einer Gruppe	292
7.4.	Darstellung einer gruppenweisen Sicherung	294

<b>XIII. Leistungen an Arbeitnehmer (<i>Employee Benefits</i>)</b>	<b>297</b>
<hr/>	
1. Allgemeines zu Leistungen an Arbeitnehmer	297
2. Kurzfristige Leistungen	297
3. Pensionspläne (Post Employment Benefits)	298
3.1. Allgemeines	298
3.2. Projected Unit Credit-Methode	300
3.3. Nettopensionsaufwand	302
3.4. Neuzusagen, Plankürzungen und Auslagerung von Verpflichtungen	306
4. Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	307
5. Exkurs: Abschlüsse von Altersversorgungsplänen (IAS 26)	308
<b>XIV. Ertragsteuern (<i>Income Taxes</i>)</b>	<b>311</b>
<hr/>	
1. Allgemeines und tatsächlicher Ertragsteueraufwand	311
2. Latente Steuern ( <i>Deferred Taxes</i> ) aus unterschiedlichen Buchwerten	312
3. Unterscheidung zwischen temporären und permanenten Differenzen	316
4. Verwertbarkeit in der Zukunft	318
5. Temporäre Differenzen bei Beteiligungen	319
5.1. Nach der Equity-Methode bewertete Beteiligungen	319
5.2. Vollkonsolidierte Beteiligungen	320
6. Konsolidierung und Unternehmenszusammenschlüsse	321
7. Steuerliche Verluste und Verlustvorträge	323
8. Umgang mit ungewissen Ertragsteuern (IFRIC 23)	324
<b>XV. Fair Value: Definition und Ermittlung</b>	<b>327</b>
<hr/>	
1. Allgemeines	327
2. Bestandteile der Fair Value-Definition	327
2.1. Allgemeines	327
2.2. Die Transaktion, der Markt und die Marktteilnehmer	328
2.3. Fair Value bei Ersterfassung	329
3. Sonderbestimmungen für bestimmte Sachverhalte	330
3.1. Bewertung nichtfinanzieller Vermögenswerte	330
3.2. Bewertung von eigenen Schulden und Eigenkapitalinstrumenten	331
3.3. Ermittlung marktüblicher Risikoprämien	332
3.4. Gruppenbewertung finanzieller Vermögenswerte und Schulden	333
4. Bewertungsmethoden	335
4.1. Allgemeines	335
4.2. Eigenkapital- und Schuldinstrumente	337
4.3. Marktübliche Zu- und Abschläge	338

5.	Fair Value-Hierarchie	339
5.1.	Allgemeines	339
5.2.	Level 1	340
5.3.	Level 2	341
5.4.	Level 3	341
6.	Anhangangaben	342
<b>XVI.</b>	<b>Jahresabschluss (<i>Financial Statements</i>)</b>	<b>345</b>
1.	Allgemeines zu Jahresabschluss und Anhang	345
2.	Bilanz ( <i>statement of financial position</i> )	348
3.	Gesamtergebnisrechnung ( <i>statement of comprehensive income</i> )	353
4.	Eigenkapitalveränderungsrechnung	359
5.	Aufgegebene Geschäftsbereiche (IFRS 5)	360
6.	Anhang	361
7.	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (IAS 10)	363
8.	Fehlerberichtigung und Methodenänderungen (IAS 8)	366
9.	Pflichtangaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen (IAS 24)	369
<b>XVII.</b>	<b>Berichtsformate nach IAS 7, 34, IFRS 7 und 8</b>	<b>373</b>
1.	Kapitalflussrechnung nach IAS 7 ( <i>Cashflow Statements</i> )	373
1.1.	Allgemeines	373
1.2.	Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit	375
1.3.	Cashflow für die Investitionstätigkeit	376
1.4.	Cashflow für die Finanzierungstätigkeit	377
1.5.	Direkte und indirekte Methode	378
1.6.	Sonstige Angaben	381
2.	Zwischenberichterstattung nach IAS 34 ( <i>Interim Reporting</i> )	382
2.1.	Allgemeines zu IAS 34	382
2.2.	Rechtliche Grundlagen in Deutschland und Österreich	382
2.3.	Mindestinhalte nach IAS 34	384
2.4.	Bewertungsbestimmungen für Zwischenberichte	387
3.	Risikobericht und Angaben zu Finanzinstrumenten (IFRS 7)	389
3.1.	Allgemeines	389
3.2.	Fair Values von Finanzinstrumenten	390
3.3.	Angaben zu übertragenen Vermögenswerten	391
3.3.1.	Allgemeines	391
3.3.2.	Übertragungen, die nicht zur Ausbuchung führen	391
3.3.3.	Übertragungen, die zur Ausbuchung führen	392
3.4.	Allgemeines zum Risikobericht	393
3.5.	Kreditrisiko	394
3.6.	Liquiditätsrisiko	399

3.7.	Marktrisiko	402
3.8.	Zusätzliche Risikokonzentrationen	406
3.9.	Eigene Zahlungsstörungen	407
4.	Segmentberichterstattung nach IFRS 8 ( <i>Segment Reporting</i> )	407
4.1.	Anwendungsbereich	407
4.2.	Definition operatives Segment und Berichtssegment	408
4.3.	Der „10 %-Test“ und der „75 %-Test“	409
4.4.	Erforderliche Segmentangaben	412
4.5.	Bewertungsregeln für finanzielle Segmentinformationen	413
4.6.	Überleitung der Segmentinformationen auf den Jahresabschluss	413
4.7.	Unternehmensweite Angaben	414
<b>XVIII. Unternehmenszusammenschlüsse (<i>Business Combinations</i>)</b>		<b>417</b>
1.	Anwendungsbereich von IFRS 10 und IFRS 3	417
1.1.	Allgemeines	417
1.2.	Konzernrechnungslegungspflicht	417
1.3.	Arten von Unternehmenszusammenschlüssen gemäß IFRS 3	418
1.4.	Identifikation des Erwerbers	420
1.5.	Konzerninterne Umgliederungen	421
1.6.	Erwerbe unter gemeinsamer Kontrolle	422
1.6.1.	Ausnahmeregelung von IFRS 3	422
1.6.2.	Bilanzierungstechnik	423
2.	Konsolidierung im Konzernabschluss	424
2.1.	Allgemeines	424
2.2.	Kontrolle	425
2.2.1.	Einleitung	425
2.2.2.	Beherrschende Stellung ( <i>power</i> )	426
2.2.3.	Beeinflussung variabler Erträge	427
2.3.	Einheitliche Bilanzierungsmethoden und Abschlussstichtage	428
2.4.	Anhangangaben zu Tochterunternehmen (IFRS 12)	428
3.	Erwerbsmethode ( <i>Acquisition Method</i> )	430
3.1.	Allgemeines	430
3.2.	Erfassung von erworbenen Vermögenswerten und Schulden	431
3.2.1.	Grundsätze	431
3.2.2.	Immaterielle Vermögenswerte	431
3.2.3.	Eventualschulden	433
3.2.4.	Klassifikation und Designation	433
3.2.5.	Abgrenzung der Erwerbstransaktion	435
3.3.	Bewertung von erworbenen Vermögenswerten und Schulden	436
3.3.1.	Grundsätze	436
3.3.2.	Fair Value-Ermittlung	436
3.3.3.	Ausnahmen	438